借入農地の会計処理に関する一考察

香川　文庸*
保田　順慶**
珍田　章生***

KEYWORD 借入農地、リース会計、使用権モデル、貸借対照表、オンバランス化

1．はじめに

我が国の土地利用型農業における担い手経営の多くは生産手段たる農地の大部分を借り入れという形で調達している。借地面積が所有面積の何倍にもなる農業経営は少なくないし、契約期間が長期にわたるケースも珍しくない。土地利用型農業経営において、借入農地は農業生産の土台を形成しており、その役割は所有農地以上だということもできる。

会計学、農業会計学において、農地の借り入れは伝統的に「損益取引＝土地用役の購入と対価の支払い」として認識されてきた。自作地の取得を交換取引ないしは資本取引として認識し、その取得価額を経営資源の構成要素として貸借対照表に計上する処理とは――通常の会計ルールに従うならば当然とはいえ――明らかに異なる。しかし、近年、借入農地の会計処理に関し、新たな選択肢となるような理論モデルがリース会計の領域で開発されてきている。

本稿の課題は、新しいリース会計理論である「使用権モデル」を援用しつつ、借入農地に関して従前とは異なる情報が提供できるような会計処理方法について検討することである[1)]。まず、第２節では、我が国の土地利用型農業経営における借入農地の実態を再確認するとともに、借入農地の理論的な把握･認識に関する先行研究の議論をレビューする。次いで、第３節では、借入農地に関わる現在の一般的な会計処理方法を概観する。そして、第４節において、リース会計の枠組みの中で発展してきた使用権モデルに依拠すれば、借入農地の使用権を貸借対照表にオンバランス化するという新しい会計処理が可能になることを示す。最後に、第５節で、そうした会計処理の意義や課題について検討する。

2．我が国農業における借入農地の現状把握と位置づけ

（1）農業経営における借入農地の実態

我が国の土地利用型農業経営は――現在でも売買が活発な北海道を除けば――農地の借り入れによって経営規模を拡大してきたといってよい。借入農地は耕種農業を営む農業経営にとって欠くことのできない生産手段である。議論の出発点として、まず、この点を統計的に再確認しておこう。

表１は経営耕地規模別にみた借入耕地（農地）のある農業経営体数、借地面積等を示したも

*龍谷大学農学部食料農業システム学科　**大原大学院大学　***全国共済農業協同組合連合会

のである。経営耕地面積の階層が高くなるにつれ、借入耕地のある経営体の比率、借入耕地面積率ともに上昇傾向にあることがわかる。特に、大規模経営の一応の目安とされる10haを基準にすると、9割以上の農業経営体が農地を借り入れており、経営耕地面積に占める借地のシェアも7割から9割に達することが確認できる。また、借入耕地のある経営体の1経営体当たり借入面積に着目すると、大規模層の場合、概ね10ha以上、最上位層においては100ha、200haもの農地を借り入れていることがわかる。

表1　経営耕地規模別にみた借地の状況（都府県、農業経営体総数、2020年）

（単位：経営体、ha、%、ha/経営体）

経営耕地面積階層	経営耕地のある経営体数 ①	総経営耕地面積 ②	借入耕地のある経営体数 ③	総借地面積 ④	借入経営体比率 ③/①×100	借地率 ④/②×100	1経営体当たり借入面積 ④/③
0.3ha未満	35,533	6,647	4,764	623	13.4	9.4	0.1
0.3～0.5	192,686	73,712	27,803	4,847	14.4	6.6	0.2
0.5～1.0	318,067	221,419	75,567	21,145	23.8	9.5	0.3
1.0～1.5	157,249	187,794	54,639	25,323	34.7	13.5	0.5
1.5～2.0	87,682	148,377	37,642	25,046	42.9	16.9	0.7
2.0～3.0	90,180	214,361	47,717	48,221	52.9	22.5	1.0
3.0～5.0	66,479	248,646	46,677	86,429	70.2	34.8	1.9
5.0～10.0	44,374	299,712	38,304	159,201	86.3	53.1	4.2
10.0～20.0	19,497	262,711	17,849	181,266	91.5	69.0	10.2
20.0～30.0	6,081	144,613	5,653	113,440	93.0	78.4	20.1
30.0～50.0	4,255	158,256	3,996	133,888	93.9	84.6	33.5
50.0～100.0	2,068	136,584	1,934	117,868	93.5	86.3	60.9
100.0～150.0	329	38,846	310	34,452	94.2	88.7	111.1
150.0ha以上	232	62,784	203	48,223	87.5	76.8	237.6

資料）農林水産省『農林業センサス』2020年

借入面積が広くなれば、それに比例して支払地代（小作料）の総額も増大するといってよい[2)]。表2は、土地利用型農業経営の代表である水稲作経営に関し、作付面積規模別にみた支払地代を推計した結果である。同表より、個別経営＝農家であっても、担い手と目されるような経営においては年間100万円以上の地代負担が必要になることがわかる。そして、この傾向が一層明瞭なのが組織法人経営である。資料制約の都合上、全国の数値だが、作付面積の広い経営の場合、500万円や1,000万円もの地代を毎年支払っている。そして、当然ながら留意しておかねばならないのは、現在の営農規模を維持するためには――当該農地を購入したり、使用貸借に切り替えたりしない限り――同額の地代を毎年継続的に支払い続けねばならないということである。

表２　水稲作付規模別支払地代（2021年）

（1）個別経営（都府県）　（単位、a、円/10a、円）

作付面積階層	１経営当たり作付面積	10ａ当たり支払地代	総支払地代推計値
0.5ha未満	35.1	1,118	3,924
0.5～1.0	71.2	1,558	11,093
1.0～3.0	171.0	2,662	45,520
3.0～5.0	392.6	5,165	202,778
5.0～10.0	647.8	9,995	647,476
10.0～15.0	1,192.7	10,895	1,299,447
15.0～20.0	1,700.9	9,010	1,532,511
20.0～30.0	2,403.9	10,913	2,623,376
30.0ha以上	3,605.9	9,205	3,319,231

（2）組織法人経営（全国）　（単位、a、円/10a、円）

作付面積階層	１経営当たり作付面積	10ａ当たり支払地代	総支払地代推計値
5.0ha未満	276.5	7,246	200,352
5.0～10.0	756.5	7,078	535,451
10.0～15.0	1,285.7	9,283	1,193,515
15.0～20.0	1,714.6	8,926	1,530,452
20.0～30.0	2,386.4	9,817	2,342,729
30.0～50.0	3,785.0	12,110	4,583,635
50.0～100.0	6,921.7	12,211	8,452,088
100.0ha以上	13,321.0	9,367	12,477,781

資料）農林水産省『農産物生産費』2021年

状況整理の最後として、借地期間についてみておこう。表３に、近年における農地貸借の根拠法の主流である農業経営基盤強化促進法と農地中間管理事業法それぞれに基づく利用権設定の件数と設定面積を存続期間（契約年数）別に示した[3)]。なお、農地の貸借期間の上限は、農地法上が最長50年、民法上は最長20年である。同表より、３年未満の短期の貸借は少数であり、３～６年や６～10年等の決して短くない期間の利用権設定が多く、民法上の上限に近い年数の利用権設定も多数存在していることがわかる。農地の貸手は長期の貸借契約を敬遠する傾向にあるといわれるが、それでも多くの場合、契約期間は決して短くない。少なくとも、農機具等の耐用年数と同程度以上の期間である。農業経営は、一旦、農地を借り入れたならば、その農地を一定の期間にわたって活用し続けるのである。

表３　利用権設定の存続期間別構成（都府県、2020年）

（単位：件、ha）

存続年数	農業経営基盤強化促進法				農地中間管理事業法			
	賃貸借		使用貸借		賃貸借		使用貸借	
	件数	面積	件数	面積	件数	面積	件数	面積
1年未満	1,537	758.3	1,018	274.2	190	320.9	73	26.6
1～3年	14,036	5,307.5	6,513	1,556.1	1,061	702.4	790	209.4
3～6年	115,944	42,647.2	48,207	11,137.4	14,957	7,385.9	4,981	2,116.4
6～10年	29,036	10,792.4	12,497	3,245.9	11,671	8,073.1	5,384	2,774.0
10～20年	114,219	48,489.2	42,088	14,229.4	28,249	19,502.2	10,878	6,348.2
20～30年	3,048	1,237.3	2,408	918.6	384	387.8	563	281.7
30～40年	145	45.2	121	56.1	13	5.5	5	0.4
40～50年	13	4.4	13	5.3	-	-	-	-
50年以上	10	2.0	10	6.1	-	-	-	-

資料）農林水産省『農地の権利移動・借賃等調査』2020年

（２）先行研究における借入農地の認識

借入農地は土地利用型農業を営む農業経営において重要な位置を占めている。担い手経営においては経営耕地の大部分が借入農地であり、その農地は長期間、経営に固定化されているといってよい。先行研究でも、古典的な農業経営学、農業経営認識論等においてその重要性はしばしば指摘されてきた。

例えば、菊地泰次は沈下固定概念を「生産要素泉源体が個別生産経営に沈下され、主としてその経営の生産目的のために継続的に利用される状態を意味するもの」とした上で、自己完了的独立体としての農業経営（農家）に関しては「経営体をなす土地は自作地のみではなく小作地をも含む所謂経営地であり、私経済的主観関係を離れてみる限り既に自作・小作の区別は存せず、特に小作地が自作地同様長期にわたりその生産目的に利用されているわが国の農業経営においてこれを沈下固定とみなすべきは当然である」と述べている[4)]。「経営体をなす土地」という表現から判断できるように、そこでは、借入農地が経営要素すなわち所有地の同等物として捉えられているといっていい。

また、宮崎猛は会計主体論における企業主体理論を援用しながら農業経営体の認識方法について検討し、物的結合体を構成する経営要素に長期借入農地を組み込んでいる[5)]。

武部隆は、大槻正男が示した、経営体を「私経済的経営体」と「技術的具体的経営体」の二概念で規定するアイデア[6)] について考究し、「現実の農業経営を対象とすれば『技術的具体的経営体』は、所有土地、所有家族労働力、所有資本、および長期借入資本、長期借入土地、永続的雇用労働力、それに長期借入固定資本財、の７種類から構成されるものとなるであろう」と述べている[7)]。

このように、借入農地は営農を継続する上で欠くことのできない生産手段であり、経営ないしは経営体を構成する重要な要素であると位置づけられてきた。しかし、それはあくまでも物的・技術的にそうだということである。農業経営の私経済的な経営活動や経営実態を写像するためのツールである会計においては、借入農地の重要性が十分に反映されるような処

理、借入農地に関するより情報価値の高い会計処理はこれまでなされてこなかったといってよい。次に、この点を検討しよう。

３．借入農地に関する現行の会計処理

（１）損益取引としての会計処理

農地を借り入れるという経済取引は会計的には「土地用役の購入」として位置づけられてきた。契約期間が複数年であったとしても、年々、土地用役を購入し、対価を支払うことを契約期間内で繰り返すという認識である。取引の分類としては損益取引扱いとなる。その仕訳等の適正性に関して特段の検討や考察はこれまでなされていない。

一部の先行研究では、財産台帳等に借入農地を記載することが推奨されているが、それはあくまでも物量単位の記録に過ぎない。例えば、大槻正男は「借入れ小作地は、自分の所有地ではなく、他人の所有地であるから、自分の所有地だけ記入するこの表（筆者注:農家財産設計・実績表）には本来記入されるものではないが、便宜上（　）をつけて所有地と区別して記入しておく」と述べている[8)]。

また、菊地泰次は、固定資産台帳の記帳に関して「借入小作地は自家所有でないから、本来はこの台帳に記入すべきでないが、経営地を明らかにするため、本欄に借入地であることを明記したうえ、所有地と区別するよう（－）をつけてその数量と価額を記入しておく」とし、大槻とほぼ同じ内容の主張をしている[9)]。

田中義英は、大槻に依拠しつつ、財産台帳に記載する農業用財産の土地を「貸付地を含む全部の所有地、および小作地、ただし、小作地にはその旨を附記する」と規定している[10)]。

借入農地の重要性を強く意識しているからこそ、財産を記録するための会計の補助簿に借入農地を敢えて記入すべきと判断したのだと推察される。しかし、財産台帳等には記載されても、その記載を反映して借入農地が資産として貸借対照表に計上されるわけではないし、財産としての借入農地の記載は会計計算からは切り離されている。

（２）現行のリース会計と借入農地

我が国の現行会計基準では、貸借によって調達した財でも機械や施設については貸借対照表にリース資産として計上することが可能だが、土地、農地は対象外である。その理由について確認しておこう。

リース会計に関わる現行の日本基準は、リースで財を調達することは「割賦購入に類似している」ないしは「当該財の購入金額を借り入れ、それを使って財を購入した場合と類似している」という「アナロジー・アプローチ」をベースとしている。

リース取引にも様々な形態が存在するが、現在、わが国では、「フルペイアウト」で「解約不能（ノンキャンセラブル）」のリース物件のみがリース資産として貸借対照表に計上可能である。ここで、前者は「リース期間が当該財の耐用年数の概ね75％以上である」か「リース料金の支払総額から維持管理費相当額等を控除した値が当該財の購入金額の概ね90％以上である」ことを意味している。要するに、「当該財が発揮する経済的便益の大部分を、当該財を購入するのと同等の金額を支払うことでほぼ独占的に享受する状態」のことである。また、後者

は、リース期間中において解約が原則禁止であることを意味する。

厳密には、この二つの要件を満たすリースのことをファイナンス・リースといい、それ以外のリースのことをオペレーティング・リースという。このうち、リース資産の対象となるのは前者である。なお、ファイナンス・リースにはリース契約終了後に財の所有権が借手に移動する「所有権移転ファイナンス・リース」と移転しない「所有権移転外ファイナンス・リース」があり、リース資産の評価額の計算方法等に相違があるが、我が国では、リースの多くは「所有権移転外ファイナンス・リース」であること、借入農地についても契約期間終了後に所有権が移動することはあまりないことに鑑み、「所有権移転外ファイナンス・リース」を例として、その会計処理を確認する[11)]。

わが国におけるリース資産の会計処理（仕訳）を数値例で示すと次のようになる。なお、簡単化のため、①当該財の購入価額（1,000万円）が判明していること、②当該財の耐用年数（５年）とリース期間が同じであること、③維持管理費用等は生じないこと、④リース期間終了後の残価保証額は存在しないこと、を前提とする。

今、ある会計年度の期首に購入価額が1,000万円の機械をリースした場合、借手側の仕訳は以下のようになる。機械をリースした時点で「リース債務」が1,000万円となり、その機械はリースだが貸借対照表に計上する「リース資産」となる。

（借）リース資産　1,000万円　　（貸）リース債務　1,000万円

機械の借り手は、リース債務1,000万円をリース料金の支払いによって５年で均等に返済する。リース会社が提示する金利（計算利率）が５％だと想定し、料金の支払時期が期末だとすると、年々の支払いの内訳は表４のようになる。リース債務の残高は経年により減少するので、リース料金に含まれる支払利息相当額はリース債務残高が大きい前半ほど高額な「トップヘビーの逓減型配分」となっている。

表４　リース債務とリース料金の関係例

（単位：万円）

	リース債務期首残高	リース料金総額	うちリース債務元本返金分	うち支払利息分	リース債務期末残高
1年目	1,000	231	181	50	819
2年目	819	231	190	41	629
3年目	629	231	200	31	429
4年目	429	231	210	21	220
5年目	220	231	220	11	0

筆者作成

注1）支払利息は「リース債務期首残高×0.05」である。

2）「リース債務期末残高＝リース債務期首残高－リース債務元本返金分」である。

3）小数点以下を四捨五入しているため末尾の数字は計算結果と一致しない。

以上を前提とし、１年目のリース料金を現金で支払った際には次のような仕訳をする。

（借）リース債務　181万円　　（貸）現金　231万円
　　支払利息　　50万円

一方、リース資産は使用によって価値が低下するので減価償却処理をしなければならない。簡単化のため減価償却方法を定額法とすると仕訳は以下のようになる。

（借）リース資産減価償却費　200万円　　（貸）リース資産減価償却累計額　200万円

この場合、リース料金の支払いは債務の返済とそれに伴う利息の支払いであり、機械関連のコストはあくまでもリースした財の減価償却費となる。同様の処理を続けると、５年後の期末にはリース債務の残高が０円となり、減価償却累計額の残高総計は1,000万円になる。そして、この時点でリース契約は終了するので、次のような仕訳を行ってリース資産を貸借対照表からオフバランスする。

（借）リース資産減価償却累計額　1,000万円　　（貸）リース資産　1,000万円

現行の日本基準におけるリース会計の処理においては、当該財そのものが減価償却性のものでなければならない。したがって、不消耗性の土地はリース会計の対象ではない。土地には耐用年数はないと認識されているので、リース期間がどれだけ長くとも期間に関わるフルペイアウト要件を満たすことはできないからである。また、契約全期間における借地料の総計が土地価額に相当する値になるという、金額的な意味でのフルペイアウト要件が充足されることもそれほど多くないと考えられる[12)]。さらに、土地は物理的に減耗しないため、当然ながら減価償却処理もできないので、リース期間終了時に借手側の貸借対照表に土地が「リース資産」として残存し、計上されたままになるという問題もある。よって、現在の我が国のリース会計基準においては、土地はリース資産として計上できず、借入農地も当然ながらオンバランス化の対象にはならない。

（３）借地権の会計処理

借入農地に関わる会計処理は基本的には損益取引扱いだが、「借地権」という特殊な科目については事情が異なる。農地に関する借地権には「永小作権」と「賃借権（小作権）」が存在する。双方とも「小作料を支払うことで他者の土地において耕作又は牧畜を行う権利」のことだが、前者は物権であり、その権利を自由に譲渡・売買することができる。その意味で、一般の土地貸借における「地上権」に近い内容を有している。一方、後者は債権であり、通常の土地を貸借する際の「賃借権」に相当するといってよい。ただし、今日では前者はほとんど残っておらず、農地に関しては「借地権＝賃借権（小作権）」だと判断して問題ない。

農地に関する貸借（小作）契約を結べば、借手は「借地権という権利」を獲得できるが、その契約時に借手が貸手に権利金[13)]を支払うことが稀にある（ただし、権利金がない場合でも契約が成立すれば借手は借地権を入手することができる）。この権利金に契約の際に生じるその他の手数料等を加算したものは借手にとっては借地権を入手するために支払った対価であり、それは農地を借り入れるためのイニシャルコストないしは初期投資額だと考えることがで

きる。貸借（小作）契約は通常、複数年だから、これら権利金等は発生した単年度に負担させる費用として扱うのではなく、本来は「権利の評価額」として無形固定資産扱いし、貸借対照表に計上しなければならない。

さて、一般の土地貸借における「借地権という権利」は、かつては、借地人保護という性格を強く有しており、契約期間が満了しても貸手側に相応の理由がない限り、継続・延長が大前提であった。貸手側からすれば、一旦、借地権が設定されれば、それを消滅させることはほとんど不可能に近かったのである[14]。また、借地権を取得することは、不消耗性の土地の一部取得に類するという考え方も存在する[15]。「借地権という権利」が事実上、消滅しないのならば、その評価額である「借地権という無形固定資産」も不消耗性でなければならない。借地権の評価額は他の権利に関わる無形固定資産とは異なり、減価償却処理はせず、価値が減じたと判断される場合には減損会計が適用されてきた[16]。その理由は、こうした経緯を踏まえたからであり、そして、それが今日にも引き継がれているのだと考えられる。なお、農地の借地権に関しては、先行研究等において十分な検討・考察はなされていないが[17]、一般の借地権と同じ会計処理をすることが可能であり、かつ、合理的だと判断できる。

このように、借入農地に関して損益取引以外の会計処理があり得ることは事実である。しかし、借地権評価額の中心である権利金は法律で支払いが定められているわけではなく、地域における取引慣行として授受が行われているのが実情である。例えば、一般の土地貸借に関しては、農山村等では権利金の授受が行われないことのほうが多く、仮に権利金授受の取引慣行があったとしてもその金額は低く、権利金と呼べない程度のものが一般的であることがわかっている[18]。そして、こうした傾向は農地の貸借に関しても同様である。農地流動化に関わる専門機関である京都府農業会議にヒアリングしたところ、農地に関する権利金の授受は極めて稀であり、今日ではほぼ確認できないとのことであった。また、農地貸借における権利金の授受は――仮にあるとしても――主に農地法関連の貸借時に行われるものであり、利用権設定や他の形態の農地貸借においては基本的に発生しない。

借手が権利金を負担しない場合、「借地権という無形固定資産」の中心的な構成要素が存在しないことになるので、契約に際して生じるその他の手数料等についても発生時に費用として処理されるケースがほとんどだと推察できる。そして、そうであるならば、「借地権という無形固定資産」が借手の貸借対照表に計上されることは実際には滅多にないことになる[19]。

借入農地に関して借地権という会計処理が存在することは事実であり、そうした処理は理論的にも正しいと思われるが、それが実際に活用されることは稀である。また、「借地権という無形固定資産」を計上することが可能な農地貸借取引は一部に限定される。故に、「経営資源としての借入農地」の全体的な意義や役割を借地権評価額の無形固定資産計上という会計処理によって示すことはできない。

４．使用権モデルと借入農地

（１）使用権モデルの概要

2023年５月、我が国の企業会計基準委員会（ASBJ）は公開草案第73号「リース会計に関す

る会計基準（案）」（以下、「改訂リース基準」）を公表し、リース資産を「使用権」を基準として認識する旨の方針を示した。使用権をベースとしたリース資産の認識（使用権モデル）は国際財務報告基準（IFRS）で採用されてきたものであり、我が国のリース会計も今後はそれに準拠することになる。

現行日本基準におけるリースの認識は当該財の耐用年数とリース期間がほぼ等しいこと、リース料金の支払額から維持管理費相当額等を控除した値が当該資産を購入する代金とほぼ等しいことが前提となる。しかし、「改訂リース基準」ではこれとは異なる基準でリース資産を認識する。「改訂リース基準」ではリースに関するIFRSの基準（IFRS第16号）と同様に、所有権を処分権と使用権に分割する「構成要素アプローチ」を採用し、使用権の保有によって資産認識する使用権モデルでリース会計を組み立てている。よって現行の日本基準でリース資産を認識するための要件であるフルペイアウトはさほど重要視されない。

「改訂リース基準」ではリースは「原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部分」として捉えられている（公開草案会計基準第５項）。ここで、「資産を使用する権利の移転」とは「顧客が特定された資産の使用から生じる経済的便益のほとんどすべてを享受する権利を有し、顧客が特定された資産の使用を指図する権利を有する場合」のことをいう（公開草案適用指針第５項、第８項）。そして、この規定に適合するリース取引が行われている場合、顧客＝借手は、原則として当該取引に関し、「使用権資産」と「リース負債」を貸借対照表にオンバランスしなければならないのである。従前のようにオペレーティング・リースとファイナンス・リースを区別することはない。

数値例を用いて、使用権モデルに基づくリース会計の処理手順を確認しよう。ここでも、契約期間終了後に所有権が借手に移転しないケースを例とする。毎年のリース料金（期末払）が100万円、リース期間は５年、リース会社が提示する金利が５％とする。この場合、借手は当該財をリースした時点で次のような仕訳をする。

（借）使用権資産　433万円　　（貸）リース負債　433万円

ここで、使用権資産およびリース負債の積算根拠は以下のとおりであり、各年のリース料金支払額の割引現在価値を合算した値として評価額が定められる。

$$\text{使用権資産評価額} = \text{リース負債評価額} = \sum_{i=1}^{5} \frac{100}{(1+0.05)^{i}}$$

毎年のリース料金（100万円）の支払いが期末に行われる場合、その支払いの実態は表５のとおりである（表４と同様、リース料金に含まれる支払利息相当額はトップヘビーの逓減型配分である）。

表５　使用権モデルによるリース処理の数値例

（単位：万円）

	リース負債 期首残高	リース料金 支払	うちリース負債 元本返金分	うち支払利息分	リース負債 期末残高
1年目	433	100	78	22	355
2年目	355	100	82	18	272
3年目	272	100	86	14	186
4年目	186	100	91	9	95
5年目	95	100	95	5	0

筆者作成

注1）支払利息は「リース負債期首残高×0.05」である。

2）「リース負債期末残高＝リース期首負債残高－リース負債元本返金分」である。

3）小数点以下を四捨五入しているため末尾の数字は計算結果と一致しない。

そして、１年目期末にリース料金を現金で支払った場合の仕訳は次のようになる。

（借）リース負債　78万円　　（貸）現金　100万円
　　支払利息　　22万円

また、使用権資産は期末に減価償却処理され、これに対応して以下のような仕訳（定額法の場合）が行われる[20)]。

（借）使用権資産減価償却費　86.6万円　（貸）使用権資産減価償却累計額　86.6万円

IFRS基準では他の無形固定資産である「のれん」等と同様に直接法で減価償却処理を行うが、「改訂リース基準」では間接法を採用するようである（公開草案の設例等を参照）。リースの場合、使用する原資産が存在するものの、使用権資産自体は無形固定資産である。故に、「改訂リース基準」には理論的な矛盾が存在するということもできるが、使用権資産の総額を表示するという観点に立てば、より情報量の多い処理方式だと評価できる。

同様の処理を毎期行えば、５年後の期末にはリース負債の残高は０円、使用権資産減価償却累計額の残高総計は433万円になる。そこで、次のような仕訳を行って使用権資産を貸借対照表からオフバランスする。

（借）使用権資産減価償却累計額　433万円　　（貸）使用権資産　433万円

借り手は契約によって得た「一定期間原資産を使用する権利（使用権）」を使用権資産として借方に計上し、それと引き換えに負う「対価を支払う義務」を「リース負債」として貸方計上する。

原資産である財そのものを支配するのではなく、当該財を使用する権利を支配するので、リース期間が原資産の耐用年数よりも短くともリース契約は成立する。また、使用権資産はリース期間が終了すれば消滅するのでリース期間にわたって減価償却処理をする。資産計上されるのは原資産そのものではないから原資産がどのようなものであれ、その「使用権資産」は減価償却処理を行うことができるのである。

（2）使用権モデルによる借入農地の会計処理

ある財が資産として貸借対照表に計上されるための基本的な条件は、企業・経営がその財を所有していることである（農家の場合は世帯主名義での所有）。しかし、昨今、会計的な意味での資産は様々な形で定義されている。例えば、ASBJが2006年に公表した「財務会計の概念フレームワーク」では資産を「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源」と定義した上で、支配を「所有権の有無にかかわらず、報告主体が経済的資源を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態」、経済的資源を「キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉」としている（概念フレームワーク第４項）。

我が国の現行リース会計基準の資産認識もこれに準拠しているが、さらに「所有権はなくとも、事実上所有しているとみなせること」が重要な基準になっているといってよい。故に、長期固定的に借り入れている機械や施設ならば、その基準を満たすと判断できるので、当該機械、施設をリース資産として貸借対照表に計上することが可能となる。なお、その際に資産計上されるのはリースの対象となっている「機械や施設そのもの」である。

このように、資産の認識基準は拡張されているが、それでも現行の日本基準では土地はリース資産の対象外であり、農地も同様の扱いになる。既に確認してきたように、借入農地が経済活動に貢献し、キャッシュの獲得に寄与することは間違いない。しかし、土地・農地には耐用年数がないので、契約期間がいかに長期であったとしても、土地・農地の借り入れを「土地・農地そのものの所有に類似した状態」とみなすことはできない。

他の財とは異なり、土地や農地が永年にわたって発揮するサービスポテンシャルのすべてを一定の契約期間内で排他的・独占的に活用し尽くし、それが生み出す無限年分のキャッシュを享受することは不可能だからである。

現行の日本基準では支配の対象は財そのものである。耐用年数が存在する財ならば、耐用年数と同じ期間だけリースすることによって当該財が発揮するサービスポテンシャルのすべてを利活用することができるので、「長期のリース≒所有」というロジックが成立するが、土地や農地を一定期間排他的に使用する権利を得たとしても、無限年分の土地用役、農地用役のすべて、したがって土地、農地そのものすべてを支配したことにはならないので、長期のリースが所有に類似した状態とはならない。また、現行の日本基準においては、当該財そのものを減価償却処理によって償却しつくすというプロセスがなければ会計処理は完結しない。これら種々の理由から、土地そして農地は借入期間がどれだけ長くともリース資産としては扱われてこなかった。

しかし、使用権モデルを活用すれば、土地や農地に関わる何がしかの情報（使用権資産の保有状況）をオンバランス化することが可能になる。使用権モデルの場合、支配するのは財そのものではなく、一定期間の使用権である。オンバランス化されるのは「使用権の塊（ないしは束）＝使用権資産」であり、減価償却するのも使用権資産である。そして、使用権資産の認識は、当該財を「事実上所有している」ないしは「所有に類似した状態」を重視するアナロジー・アプローチとは異なる基準で行われる。

この結果、使用権モデルに依拠する「改訂リース基準」においては、現行基準ではリースの対象とはならない土地、そして農地のリースという概念が成立し、その使用権資産を貸借対照表に計上することが可能になる。農地の借手は、契約期間内において、当該農地の使用から生

じる経済的便益のほとんどすべてを享受する権利を有し、当該農地の使用を指図する権利を有するので、農地の貸借もリース取引の一種とみなし得るからである。

５．借入農地の使用権資産計上に関する考察

（１）借入農地の使用権資産計上と借地権の会計

IFRSと同じく「使用権モデル」を採用する「改訂リース基準」に依拠すれば、農地の使用権資産を貸借対照表にオンバランス化するという新しい処理が可能になることがわかった。「所有していない農地を耕作する権利」の貸借対照表への計上に対して、異端ないしは変則的な会計処理という評価がなされるかもしれないが、実は、これに類する会計処理は――農地に関しては少ないが――従前より行われている。既述の借地権に関する会計処理である。

借地権は会計的には「当該土地･農地を使用する権利を獲得するための初期投資額」であり、土地・農地の使用に関わる権利の評価額が貸借対照表にオンバランス化されたものだといってよい。リース料金の割引現在価値の総計で評価される使用権資産とは積算根拠が異なるが、土地・農地の使用に関わる権利であることに変わりはなく、それを貸借対照表に記載しようとしている点も同様である。実際、「改訂リース基準」では、一般の借地権に関し、権利金等が存在する場合にはその金額を使用権資産の取得価額に含め、借地権評価額を含めた使用権資産の総額を、リース期間を耐用年数として減価償却処理する旨の方針が示されている（公開草案適用指針第24項）。資産計上後の会計処理は「減損」から「減価償却」に変化しているが、「土地を使用する権利」を貸借対照表に資産計上するという処理は従前通りである[21)]。そして、これに依拠すれば、農地の借地権評価額に関しても――それが存在する場合には――同様の処理がなされることになる。

借地権の評価額を貸借対照表に計上するという会計処理は、それが確かなものであるからこそ旧来から存続し続けてきたのだと考えられる。故に、同種の性格を有する使用権資産を同様にオンバランス化するという「改訂リース基準」の処理方式も決して衒奇・突飛なものではないといえる。

このように、借入農地の使用権資産を貸借対照表にオンバランス化するという会計処理は理論的にそうすることが可能であるというだけでなく、一定の妥当性・信頼性を有したものだということができる。次に、こうした会計処理の意義と問題点について検討しよう。

（２）借入農地の使用権資産をオンバランス化することの意義

同じ機械・施設を所有している企業とそれらを借り入れている企業では、他の事業内容等に相違がない場合でも資産構成や費用構成が異なる。よって、リース取引を単なる損益取引として処理した場合、投資家の判断を歪めてしまう可能性がある。リース物件の資産計上は、元々はそうした問題を解消し、ステークホルダーたる株主や潜在的な株主の意思決定に寄与するために導入されたといってよい。

農業経営は外部の不特定多数の投資家から出資を受けることはほぼない。また、農業経営の多くは、農業部門で大規模であったとしても企業会計基準は強制適用されない。実際に会計処

理を行う際には企業会計基準が重要な参考資料になることは事実だが、それにすべて従う必要はない。「改訂リース基準」に関しても、原則はすべてのリース取引に関し、使用権資産とリース負債を計上しなければならないが、中小企業の場合、「中小企業の会計に関する指針」に基づき、そうした処理は必須ではないとされている。また、リース処理の対象となるのは「調達価額が概ね５千米ドル以上[22)]」もしくは「リース料金総額が300万円以上」であり、「契約期間が１年以上」の貸し借りである（公開草案適用指針第18項、第20項）。農地の場合、契約期間は概ね１年以上だとみてよいが、農地一枚一枚の価格がすべて５千米ドルを超えるわけではないし、個々の農地の小作料総額は300万円には満たない場合がほとんどである（ただし、すべての借地を「借地」という一括りのリース資産と捉えればこの限りではない）。

故に、ほとんどの農業経営にとっては原則どおりの処理でなく、簡便的な処理（従前どおりの損益取引としての会計処理）を継続しても問題は生じない。それでは、そうした状況下で、農業経営が借り入れている財しかも農地の使用権資産を敢えて貸借対照表に計上することにはどのような意義があるだろうか。

第一は、農業経営が将来キャッシュ・フローや経済的便益を獲得するために支配している経営資源の大きさを貨幣単位で一元的に捉えることができるようになることである。経営資源ないしは経営の基盤としての借入農地の役割や重要性を貨幣情報として写像することで、農業経営の規模＝ファームサイズ、ビジネスサイズを会計情報として捉えることが可能になる。第二は、経営を維持し続けるために、今後数年に渡って支払い続けねばならない金額の残高を負債として認識できることである。

この結果、経営の実態や価値（バリュー）をこれまでとは異なる形で示した情報を入手することができるようになる。そして、この種の情報は、取引相手等の各種ステークホルダーとの取引や交渉、コミュニケーションにおいて、既存の会計情報では観察できない経営の実態や経営のポテンシャルを示す資料・データとして機能するだろう。また、経営管理という観点においても、従前とは異なるマネジメントのあり方を検討したり、予算編成・統制方針や資金計画を立てたりする際に、この種の情報は有益なものになると思われる。

（３）借入農地の使用権資産をオンバランス化することの問題点

このように、借入農地の使用権資産の計上により、新たな情報価値を獲得することが可能になるが、その実施に際しては問題も残されている。まず、使用権資産の評価方法についていくつかの問題が存在する。

その第一は、使用権資産を評価する借入農地の範囲である。例えば、「地代が０円」の農地貸借が「使用貸借」という名称で実際に数多く行われている。表１で示したように我が国の農地貸借の相当部分は使用貸借である。無償で借り入れている農地もキャッシュ・フローや経済的便益を獲得するために役立つ資源であることは間違いないが、地代が発生しない以上、使用権資産もリース負債も評価・オンバランス化することはできない[23)]。また、「法の枠外の農地貸借」が特定作業請負契約といった名称で実際に行われている。法の枠外であったとしても、農業経営が借り入れて活用しているのであるならば、通常の借地と同じ処理をすべきだが、こうした借地は計上されない可能性が高い。

第二は、評価に用いる各種数値の問題である。例えば、使用権資産の評価には割引率に相当

する計算利率が必要だが、どのような値を適正とするのかは実は簡単には判断できない（このことは機会費用概念に基づく利率設定の際に必ず生じる課題である）。また、使用権資産を評価するためのリース期間の設定にも問題がある。基本的には、契約年数をリース期間として用いることになるが、「改訂リース基準」には「延長が合理的に予測できる期間を含めてリース期間とする」旨の記述がある（公開草案会計基準第29項）。借入農地に関しては、契約延長が既定路線であることも多い。その場合のリース期間をどのように定めるのかも検討課題である。さらに、地代の中に農地の利用に関する付随的なサービスを享受するためのコストが含まれている場合、それも含めて使用権資産を計測・評価することには問題が残る。「改訂リース基準」では、原則としてリースを構成する部分と構成しない部分に分けて会計処理を行うこととされている（公開草案会計基準第26項）が、その区分を厳密に行うことは簡単ではないと思われる。

次に、貸借関係にある農地をリース会計に基づいて記帳・処理する際にはリース会計一般について述べられている様々な問題にも配慮する必要がある。

第一に、資産構成、負債・純資産構成が変化する。資産総計が拡大するので総資本利益率などの収益性指標、資本回転率などの活動性指標は悪化する。また、負債比率や自己資本比率などの安全性指標も悪化する。表６は、水稲作付面積規模別にみた資産構成を示したものである。作付面積10 ～ 15ha階層で資産合計が4,000万円程度、うち土地が1,000万円程度、負債総額が1,000万円程度である。表２で示した作付面積規模別の支払地代の推計値は10 ～ 15ha階層で100万円程度だから、平均的な貸借の契約年数が５年だとすると概算で500万円程度、10年の場合は1,000万円程度、資産と負債が共に増えることになる。その影響は決して無視できない。財務諸表を吟味したり、経営分析の結果を評価したりする際には、こうした点を含めて判断する必要がある。

表６　稲作経営の水稲作付面積規模別にみた資産構成（2021年、全国、全農業経営体）

（単位：万円）

水田作作付延べ面積	資産合計	うち土地	負債合計	純資産
5.0ha未満	1,124	248	26	1,098
5.0～10.0	2,561	530	452	2,109
10.0～15.0	4,029	944	1,047	2,982
15.0～20.0	5,779	1,556	1,702	4,077
20.0～30.0	5,994	1,787	2,152	3,841
30.0～50.0	8,161	1,816	3,298	4,863
50.0ha以上	13,039	2,104	5,495	7,544

資料）農林水産省『営農類型別統計』2021年

第二に、費用構造が変化する。借入農地に関わる取引を「土地用役の購入に対する地代の支払い」と認識するならば、毎年の地代の支払額は基本的に一定である。しかし、リース会計を活用すると、借入農地関連の費用は、使用権資産の減価償却費と支払利息に分割され、後者は初めの会計期間ほど大きな値を示すので、費用構造が変化することになる。

第三に、キャッシュ･フロー構造が変化する。近年では、資金管理の一環としてキャッシュ･フロー計算書を作成する農業経営も存在するが、その構造が変化することにも注意する必要がある。具体的には、支払い地代は通常、営業キャッシュ・フロー扱いされるが、その大部分が負債の返済である財務キャッシュ・フローに変化する。

第四に､会計処理が煩雑化する｡毎年の地代支払額を計上するという単純な処理･手続きから、負債の返済と利息の支払い、決算時における使用権資産の減価償却、というように処理・手続きが複雑化する。大規模経営が借り入れている農地の筆数は相当な数になり、契約期間もそれぞれ異なる。表７は水稲作付規模別にみた圃場枚数を示したものである。規模が拡大すると圃場枚数も増加し、上位の階層ではその数は100枚以上にもなる。圃場枚数の自作地と借入農地の内訳については不明だが、借入農地の圃場数もかなり多いことは間違いない。そして、それらを別々に記録するためには相当な作業が必要になる[24)]。契約期間が同じ借入農地を一括して管理するといった処理方法も考慮せねばならないかもしれない。

表７　稲作付面積規模別にみた団地数と圃場枚数（2021年）

（単位：団地、枚）

都府県　個別経営体			全国　組織法人経営		
作付面積規模	田の団地数	ほ場枚数	作付面積規模	田の団地数	ほ場枚数
0.5ha未満	1.8	3.6	5.0ha未満	3.4	24.0
0.5～1.0	2.5	5.2	5.0～10.0	3.9	52.4
1.0～3.0	3.7	10.9	10.0～15.0	7.8	65.2
3.0～5.0	5.2	23.8	15.0～20.0	5.3	77.1
5.0～10.0	7.2	26.0	20.0～30.0	6.4	104.3
10.0～15.0	8.0	63.2	30.0～50.0	11.3	241.7
15.0～20.0	11.6	82.1	50.0～100.0	17.2	318.5
20.0～30.0	11.0	128.2	100.0ha以上	9.0	673.8
30.0ha以上	20.1	183.5			

資料）農林水産省『農産物生産費』2021年

６．むすび

使用権モデルを活用すれば借入農地に関わる何がしかの情報を評価し、貸借対照表上にオンバランス化することができる。もちろん、解決すべき課題は数多く残されているし、実際の農業経営がこうした処理に積極的に取り組もうとするか否かは不明である。そもそも、使用権資産を計上せずとも所得や利益は十分に計算できる。

しかし、こうした処理を行うことによって、従前とは異なる会計情報が得られることは確かである。また、今後、農業分野においてもリース会計について論じる機会は増えるものと思われる。そして、その際には、IFRS基準やIFRS基準の要素を取り込んだ「改訂リース基準」が農業経営の会計にどのような影響を及ぼすのかを検討する必要がある。

IFRS基準、「改訂リース基準」の理論的な支柱である使用権モデルはかなり強力なツールであり、それをベースとしてリース会計は様々な展開をみせている。使用権モデルに基づいて借入農地の会計処理について論じることにより、農業経営をどのように認識するのか、農業経営

の構成要素は何であるのか等について思考する際の何がしかの材料を得ることは少なくともできるだろう。そして、そうした取り組みが農業経営学や農業会計学の理論的な研究における新しい切り口の発見につながる可能性もある。

農地（所有農地）の会計処理に関して、「貸借対照表能力としての農用地勘定は通常は土地勘定として一おう（原文ママ）の金額が表示されているにすぎず、原価とも時価ともいえない金額を確固たる何等かの理由も不明のままに記載されているのが通常である」、「土地勘定の金額を算入した諸種の財務諸表分析は、それだけの限定された意味しかもたない」という厳しい批判がある[25)]。借入農地の使用権資産にこうした指摘が該当するか否かも検討しつつ、この新しい会計処理の意義や限界等についてさらに研究を継続する必要がある。

注

1）本稿は、香川他（2023）第５章をベースとし、データ分析や追加の理論的考察を組み込んで新しく書き下ろしたものである。

2）後述するように、農地貸借には地代（小作料）の支払いを伴わない使用貸借が存在する。故に、借地面積の広さと支払地代の総額は完全にはリンクしないが、傾向としてはそのように考えても問題ないだろう。

3）2023 年に「ある地域が地域計画を策定した後には、同地域では農業経営基盤強化促進法による利用権設定は出来なくなり、策定せずとも2025 年以降は同法をベースとした利用権設定は出来ない」こととなった。しかし、現時点における農地貸借の契約期間を把握するためには、同法をベースとした農地貸借の状況についても確認することが必要だと考えられる。

4）菊地（1984）、37 頁、46頁。

5）宮崎（1987）、43 ～ 44頁。

6）大槻（1965）、45 ～ 47頁、大槻正男著作集刊行委員会編（1977）、164 ～ 169頁

7）武部（1981）、59 ～ 60頁。

8）大槻正男著作集刊行委員会編（1978）、274 ～ 277頁。

9）菊地（1986）、73頁。なお、借入小作地の「価額」が具体的に何を意味するのかは不明である。

10）田中（1963）、148 ～ 149頁。

11）所有権移転外ファイナンス・リースについては、現行の日本基準では、借手が中小企業である場合やリース料金総額が低く、リース期間が短い場合等には賃貸借処理をすることが例外的に認められているが、ここでは原則通りにオンバランス化する処理について検討する。

12）地域にもよるが、農地の場合はそうした傾向が特に強いといえる。例えば、現在の実勢小作料は多くの場合、概ね10a当たり年額１～２万円程度だから、10年、20年の契約期間があったとしても小作料の支払総額が当該農地の価額に近い値となるケースはかなり稀だと判断できる。

13）借地権の権利金は「地代を支払うことで他者の所有地を使用する権利」を獲得するための対価であり、預け金としての性格が強い保証金等とは異なるものである。

14）橋本（2014）、３頁を参照。

15）井上（2023）、60頁を参照。なお、当然ながら、ここで述べているのは「ある土地に関し、その面積の一部を取得した」ということではない。「区切られた期間内において、当該土地の機能や土地に関わる権利の大部分を取得する」といった意味で一部取得に類するとしているのである。

16）定期借地権に関しては、実務で減価償却処理をしているケースもあるようだが、原則は減損処理である。

17）農業簿記・会計学のテキスト等においては、借地権だけでなく、無形固定資産全体に関しても十分な記述はなされていない。後述するように、借地権の計上は実際にはあまり行われないので、重要性が低い項目として捉えられているのだと考えられる。

18）松本（2021）、30 ～ 31頁、64 ～ 65頁を参照。なお、既述したように、かつては、借地権が設定されれば、貸手は土地を取り戻すことが困難な状態であり、このため、旧借地法の時代には、貸手が高額な権利金を要求し、それを運用して収益を得るという権利金慣行があった（井上、2014 、４頁）。農地に関しても、

特に貸手不利な契約である永小作権に関して、そうしたことがあったかもしれないが、少なくとも現在では農地の貸借時に高額の権利金が授受されることはないようである。

19）例えば、菊地（1986）、157頁には、無形固定資産に関し、「特許権・借地（小作）権など法律または契約によって認められた無形の資産や営業権など収益力の源泉となるものであるが、農業経営においては用いられる場合は少ない」と記述されている。今日では、ソフトウェア等も含めた無形固定資産を貸借対照表に計上する機会は農業経営においても増えているだろうが、借地権に関しては、それが実際に計上されることはほとんどないと考えられる。

20）所有権移転外の場合、償却方法はリースの対象である財の特性に応じて、定額法、級数法、生産高比例法等の中から選択し、残存価格は０円とされている（公開草案会計基準第36項）。

21）これまで、すべての借地権（評価額）は「減価償却しない無形固定資産」として扱われ、価値が低下したと判断される場合には減損会計が実施されてきたが、今後は原則として減価償却処理が行われることになる。定期借地権は他の借地権とは異なり、契約期間が満了すれば自動的に消滅し、更新は認められていない。故に、その評価額を使用権資産に含めて減価償却処理をすることは適正だと判断することもできる。また、その他の借地権に関しても――既述のように地主に相応の理由がない限り、契約の延長が前提であるとはいえ――契約期間が一応、存在する以上、その評価額を減価償却処理し、会計年度毎の「農地借入に関わる費用」に組み込むことが費用の期間配分・負担という観点に照らせば正当だといえる。しかし、その一方で、従前は不消耗性だと考えられてきた「土地の使用に関わる権利」の会計処理方式を大幅に変更することには若干の疑問も残る。そして、その場合、「改訂リース基準」の主たる対象である「リース料金（地代）の割引現在価値の総計として評価した土地の使用権資産」に関しても、資産計上後に減価償却処理をすることが――その資産特性に照らして――真に適切か否かを問い直す必要があるように思われる。既述のように、「改訂リース基準」が提示する処理方法が費用の適切な期間配分・負担に寄与することは事実だが、その妥当性に関して念のため再考する価値はあるだろう。今後の検討課題の一つである。

22）ここで、調達価額の単位が米ドルとなっているのは、既にIFRS 基準を採用している企業に配慮し、IFRS 基準との整合性を意識した結果である。

23）使用貸借の場合、①土地用役を無償で譲渡されたとみなし、②標準的な地代相当額を特別利益として扱い、その割引現在価値の総計を評価し、③借方に使用権資産、貸方にリース剰余金（仮称）等として貸借対照表に計上し、④それらを取り崩していく、といった会計処理も考えられるが、その妥当性については十分に確かめることができていない。

24）今日では農業経営においても情報関連ツールの活用が一般的となっており、こうした処理を実行することは十分に可能だが、従前にはなかった業務が加わることは事実である。また、記帳を農業経営内部の者が自ら行うのではなく税理士等に委託している場合、借地の使用権資産を計上することの意義やその情報的価値を農業経営の経営者等が理解できなくなる可能性もある。この点に関しては、農業経営と実際の会計担当者の間で充分な意思疎通と意見交換が必要である。

25）阿部（1987）、11頁。

参考文献

あずさ監査法人編（2016）
『IFRS「新リース基準」』、中央経済社

井上雅彦（2023）　『改正リース会計の手引き　公開草案対応版』、税務経理協会

阿部亮耳（1987）　「農用地勘定について」、『農業計算学研究』第20号

大槻正男（1965）　「農業経営概念の設定（下）―研究調査の対象として―」、『農業と経済』第31巻・第１号

大槻正男著作集刊行委員会編（1977）
『大槻正男著作集　第１巻』、楽游書房

大槻正男著作集刊行委員会編（1978）
『大槻正男著作集　第４巻』、楽游書房

香川文庸・珍田章生・保田順慶（2023）
『農業会計学の探求』、実生社
菊地泰次（1984）「農業経営学における経営体の認識と計測について」、金沢夏樹編『昭和後期農業問題論集⑮　農業経営理論Ⅰ』、農山漁村文化協会
菊地泰次（1986）『農業会計学』、明文書房
武部　隆（1981）「大槻農業経営学における沈下固定概念の検討」、『農業計算学研究』第14号
田中義英（1963）「複式農業簿記（増訂版）」、産業図書株式会社
橋本守次（2014）『借地権課税の基礎』、財経詳報社
松本好正（2021）『借地権課税質疑応答事例集』、大蔵税務協会
宮崎　猛（1987）「農業経営認識論試論」、『農業経営研究』第25巻・第1号

（受理日：2024年１月12日）

A Study on the Accounting Methods of Rented Farmland

Bunyo Kagawa (Department of Agri-food System, Ryukoku University)
Masayoshi Yasuda (Ohara Graduate School of Accounting)
Syosei Chinda (National Mutual Insurance Federation of Agricultural Cooperatives)

KEYWORD Rented farmland, Lease accounting, Right-of-use model, Balance sheet, On-balance

Many of Japan's land-based agricultural entities procure most of their farmland–the means of production–through renting. There are many agricultural entities in which the area of rented farmland is dozens of times larger than that of the owned farmland. In most cases, the contract period is long. Rented farmland is the foundation of agricultural production, and its role can be said to be greater than that of owned farmland. In accounting and agricultural accounting, renting farmland has traditionally been recognized as a profit and loss transaction; that is, the purchase of land use and payment of consideration. However, in recent years, accounting methods more suitable for rented farmland have been developed in the field of lease accounting. In Japan, a new lease accounting standard similar to IFRS No.16 adopted by International Financial Reporting Standards (IFRS) was published by the Accounting Standards Board of Japan (ASBJ) in 2023 as "Accounting Standards Exposure Draft No. 73." Although this lease accounting standard is aimed at general companies, it provides new information for agricultural management. This study adopts the new lease accounting theory–the right-of-use model–to consider accounting methods that can provide another information. This study then discusses the significance of these processing methods and their implementation problems.